



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.933721/2013-16
ACÓRDÃO	1101-001.642 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NATURA COSMÉTICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

DCOMP. INTIMAÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. IMPUGNAÇÃO.

Na fase de auditoria a autoridade fiscal não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer-lhe, como regra, oportunidade de esclarecimentos ante os elementos de provas já em poder do Fisco. Afinal, é com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência da exigência fiscal, que nasce para o sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa, conforme estabelecido no processo administrativo tributário.

No caso de declaração de compensação tal direito inicia-se com a apresentação de manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório denegatório do direito creditório. Aplica-se à espécie a inteligência da Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO NÃO EQUIVALE A PAGAMENTO. PAGAMENTO INTEGRAL. QUITAÇÃO CONCOMITANTE.

Súmula CARF nº 203: A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Somente se configura denúncia espontânea a hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração

Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de declaração de compensação (Dcomp) em que o contribuinte compensou débitos próprios com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior arrecadado em 11/11/2010, período de apuração 31/12/2009, código de receita 2484 (CSLL das demais PJ obrigadas ao Lucro Real – estimativa mensal), no valor de **R\$ 52.849,18**.

2. Despacho Decisório não homologou a compensação declarada em razão de o pagamento ter sido utilizado integralmente para quitar débito declarado do contribuinte.

3. Em manifestação de inconformidade, a recorrente alegou, em síntese, nulidade do despacho decisório e defendeu a extinção do débito em questão, com base no instituto da denúncia espontânea, sendo indevida a cobrança de quaisquer acréscimos moratórios ou punitivos.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base no REsp 1.149.022/SP, julgado sob o rito dos recursos repetitivos e que motivou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 8/2011, e na Súmula 360 do STJ: *“quando o contribuinte declara o tributo e o recolhe fora do prazo de vencimento, ainda que antes de qualquer procedimento fiscal, há incidência da multa moratória”*. A seguir, a ementa do julgado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Se a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender, não há que se falar em nulidade.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. TRIBUTO DECLARADO, PAGO FORA DE PRAZO. EXIGÊNCIA DA MULTA DE MORA.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados e pagos a destempo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, e, alega, em síntese, nulidade do despacho decisório e reitera a alegação de denúncia espontânea, conforme será analisado em detalhe no voto.

6. É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, Relator

7. O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade razão pela qual dele conheço.

8. Cinge-se a controvérsia a verificar se a compensação faz jus ao benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Preliminar de nulidade

9. Alega a recorrente que o despacho decisório deve ser cancelado em razão da superficialidade no procedimento fiscalizatório, o que fere o princípio da verdade material. Aduz ainda o que segue:

[...] a Fiscalização prolatou o Despacho Decisório **sem promover nenhuma investigação** para apurar a real existência do crédito e nem o cumprimento dos requisitos para a caracterização da denúncia espontânea, o que representa **violação ao dever de busca da verdade material**.

[...] a Administração Pública tem a incumbência de obedecer ao **Princípio da Motivação e ao Princípio da Legalidade**. Assim, jamais poderia o I. Agente Fiscal ter emitido o Despacho sem fazer uma detida e profunda análise do caso e sem respeitar as prescrições legais aplicáveis à apuração dos tributos em tela.

É indiscutível que a falta da busca da verdade fere a **motivação (pois resulta na impossibilidade de se identificar a causa do ato administrativo)** e a **legalidade (pois não há como se aplicar a lei se os fatos são incertos)**, devendo essa E. Turma de Julgamento cancelar o Despacho Decisório.

[...] em nenhum momento, **foi a Recorrente intimada a comprovar e/ou justificar os fatos que embasam o seu crédito**. Em outras palavras, não lhe foi dada oportunidade para prestar esclarecimentos, a fim de se evitar a não homologação da compensação.

10. Não assiste razão à recorrente. Explico.

11. Inicialmente verifica-se que o despacho decisório motivou e fundamentou o indeferimento do direito creditório nos seguintes termos (e-fls. 7):

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 52.849,18.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Diante da inexistência do crédito, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/08/2013. [...]

Para verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento legal: Arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

12. Ademais, cumpre esclarecer que na fase de auditoria a autoridade fiscal não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer-lhe, como regra, oportunidade de esclarecimentos ante os elementos de provas já em poder do Fisco. Afinal, é com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência da exigência fiscal, que nasce para o sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa, conforme estabelecido no processo administrativo tributário.

13. No caso de declaração de compensação tal direito inicia-se com a apresentação de manifestação de inconformidade ao Despacho Decisório denegatório do direito creditório. Nesse sentido já se pronunciou o Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPACHO DECISÓRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NA FASE DE AUDITORIA INTERNA. FASE PRÉ-PROCESSUAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa na fase de auditoria interna, inexistindo ainda acusação ou imputação de infração, mas tão-somente investigação fiscal. Os princípios do contraditório e da ampla defesa são de observância obrigatória na fase do devido processo legal administrativo fiscal, que - no caso de declaração de compensação - tem início com a apresentação de manifestação de inconformidade ao

despacho decisório denegatório do direito creditório. (Acórdão Carf nº 9101-004.214, de 04/06/2019)

14. Na mesma linha a Súmula Carf nº 162:

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

15. Assim, se a recorrente não fora intimada a apresentar documentos comprobatórios, poderia tê-los apresentados na manifestação de inconformidade.

16. Ante tais fundamento, afasto a preliminar de nulidade.

Mérito

17. Acerca da denúncia espontânea, o art. 138 do CTN, assim dispõe:

Art. 138. A **responsabilidade é excluída** pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do **pagamento** do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Grifo nosso)

18. A controvérsia se a expressão “pagamento” deve ser interpretada em sentido amplo, gênero, ou seja, como uma das formas de extinção do crédito tributário, o que abarcaria neste rol a compensação, ou em sentido estrito, como pagamento propriamente dito, espécie de extinção do crédito tributário foi pacificada no Carf nos termos da Súmula Carf n. 203. Veja-se:

Súmula CARF nº 203: A compensação não equivale a pagamento para fins de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional, que trata de denúncia espontânea.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.401; 9303-014.698; 9303-014.718; 9101-006.876.

19. No âmbito do STJ a matéria também foi pacificada no sentido de que é incabível a aplicação da denúncia espontânea aos casos de compensação tributária em razão de, nessa hipótese, a extinção do débito estar submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Veja-se AgInt no REsp 1798582/PR, de 08/06/2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE EM CASO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE.

[...]

2. A Primeira Seção pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios.

Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp. 1.657.437/RS, Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.10.2018.3.

3. Agravo Interno da Empresa não provido.

(AgInt no REsp 1798582/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/2020, DJe 17/06/2020) (Grifos nossos)

20. Verifica-se, pois, não ser aplicável o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, porquanto, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário. Ademais, a compensação, diferentemente do pagamento, não é obrigatória, o que não obriga o Fisco a aceitar a extinção do crédito tributário por essa modalidade, para fins de denúncia espontânea.

21. Ao enfrentar matéria semelhante nos autos do REsp nº 1.149.022, de 2010, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973¹ (recursos repetitivos), o STJ assentou que somente se configura denúncia espontânea a hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por

¹ As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas por este colegiado, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf (RICARF) (Portaria nº 343, de 2015)

homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: **REsp 886.462/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e **REsp 962.379/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que *"a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte"* (**REsp 850.423/SP**, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

22. As razões de decidir do STJ partiram da Súmula nº 360 desse Tribunal que diz: *"O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo"*.

23. Nessa hipótese, em razão de a apresentação de declaração que constitui confissão de dívida, DCTF, Dcomp, por exemplo, dispensar qualquer providência por parte do Fisco, não resta configurada a denúncia espontânea, porquanto se não houver pagamento no prazo ou se o contribuinte pagar menos do que declarou, o valor declarado pode ser inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido.

24. Assim, para conformar a jurisprudência daquele tribunal e não prejudicar o contribuinte que venha declarar o débito, situação que nos termos da Súmula 360, em regra, não enseja a denúncia espontânea, o tribunal assentou que o contribuinte deve, antes de qualquer procedimento de ofício, declarar o débito e concomitantemente, ou antes de apresentação da DCTF retificadora, efetuar o pagamento integral.

25. Vejamos os fatos do caso em análise.

i) **03/02/2010**: transmissão de DCTF, referente ao PA 12/2009, com débito de CSLL no valor de **R\$ 1.605.757,49**; (código 2484 – estimativa CSLL) valor declarado e quitado via Darf (e-fls. 110);

ii) **17/05/2010**: retificação de DCTF; alteração do débito de CSLL 12/2009 de 1.605.757,49 para **R\$ 1.933.235,22**; vinculação do pagamento de R\$ 1.605.757,49 e do valor de R\$ 327.477,73, suspenso por liminar em mandado de segurança (e-fls. 136 e ss.);

iii) **17/06/2010** e **20/07/2010**: retificação de DCTF, mas sem alteração do débito em análise (e-fls. 183);

iv) constatação de que o valor correto de CSLL 12/2009 seria **R\$ 2.254.531,62** e não R\$

1.933.235,22;

v) **30/07/2010**: recolhimento de parte da diferença no valor total R\$ 268.933,14 (principal R\$ 257.204,61 + juros de 11.728,53) (e-fls. 278);

vi) **20/08/2010**: retificação da DCTF; alteração do débito de CSLL 12/2009 de **1.933.235,22** para **R\$ 2.254.531,62**; vinculação dos seguintes valores:

a) pagamento de R\$ 1.605.757,49 (valor recolhido no prazo da DCTF original) e R\$ 327.477,73 suspenso por liminar em mandado de segurança.

b) pagamento R\$ 257.204,61 (valor recolhido somente com juros, em 30/072010)

c) pagamento de R\$ 64.091,79 (valor recolhido com multa de mora e juros).
Contribuinte não informou a data de recolhimento;

26. Como vimos acima, de acordo com a jurisprudência do STJ, para fazer jus ao benefício da denúncia espontânea o contribuinte deve, antes de qualquer procedimento de ofício, declarar o débito e concomitantemente, ou antes de apresentação da DCTF retificadora, efetuar o pagamento integral.

27. No caso, o pagamento de R\$ 257.204,61 ocorreu antes da retificadora de 20/08/2010 e o contribuinte apresentou o comprovante de arrecadação em 30/07/2010 (e-fls. 279). Todavia, em relação ao pagamento de R\$ 64.091,79, recolhido inclusive com multa de mora, o contribuinte não informou a data de recolhimento, tampouco juntou aos autos o comprovante de arrecadação.

28. Trata-se de prova fundamental para verificar se o contribuinte faz jus ao benefício da denúncia espontânea. Não há como presumir que o pagamento ocorreu no prazo hábil para usufruir do benefício. Pelo contrário, como se vê dos autos, o contribuinte demonstrou total ciência da matéria e apresentou um dos comprovantes de pagamento que lhe beneficia; se não apresentou o outro comprovante e sequer informou a data de pagamento, não é possível presumir que faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

Conclusão

29. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente
Efigênio de Freitas Júnior